

## **COUR ADMINISTRATIVE**

Numéro du rôle : 21679 C

Inscrit le 18 juillet 2006

---

**Audience publique du 11 janvier 2007**

**Recours formé par  
Monsieur XXX XXX, XXX  
contre des bulletins d'impôt émis par le  
bureau d'imposition Luxembourg 9  
en matière d'impôt sur le revenu  
- Appel -  
(jugement entrepris du 7 juin 2006 (n° 20836 du rôle))**

---

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 21679C du rôle, et déposée au greffe de la Cour administrative le 18 juillet 2006 par Maître Gerry Osch, avocat à la Cour, au nom de Monsieur XXX XXX, employé privé, demeurant à L- XXX, , dirigée contre un jugement du tribunal administratif du 7 juin 2006 (n° 20836 du rôle) ayant déclaré irrecevable son recours en réformation de deux bulletins d'impôt sur le revenu portant sur les années 2000 et 2001, émis par le bureau d'imposition Luxembourg 9 en date du 28 juillet 2004, ainsi que d'un décompte portant la même date, tout en le condamnant aux frais ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 16 octobre 2006 par Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie Klein ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 16 novembre 2006 par Maître Gerry Osch au nom de Monsieur XXX XXX ;

Vu les pièces versées au dossier et notamment le jugement entrepris ;

Où le premier conseiller en son rapport à l'audience publique du 14 décembre 2006, Maître Guillaume Mary, en remplacement de Maître Gerry Osch et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie Klein s'étant rapportés aux écrits respectifs déposés aux noms de leurs parties.

---

En l'absence de dépôt des déclarations fiscales pour les années 2000 et 2001 le bureau d'imposition Luxembourg 9 de la section des personnes physiques de l'administration

des Contributions directes, opérant par voie de taxation d'office, notifia le 2 mai 2003 à Monsieur XXX XXX deux bulletins d'impôt sur le revenu portant sur les années 2000 et 2001.

Le 28 juillet 2004, le même bureau d'imposition fit parvenir à MonsieurXXX deux bulletins d'impôt rectificatifs de l'impôt sur le revenu portant sur les mêmes années. Faute de réponse du directeur de l'administration des Contributions directes à sa réclamation du 27 octobre 2004 dirigée contre les deux bulletins d'impôt rectificatifs en question, l'intéressé a fait déposer un recours contentieux par requête du 23 décembre 2005 dirigée à l'encontre desdits bulletins rectificatifs, ainsi que d'un décompte du même 28 juillet 2004.

Par jugement du 7 juin 2006, le tribunal administratif, première chambre, statuant à l'égard de toutes les parties, a déclaré ce recours irrecevable avec charge des frais pour le demandeur. Cette irrecevabilité a été appuyée par le tribunal sur plusieurs motifs. Concernant le décompte du 28 juillet 2004, les premiers juges de retenir que celui-ci ne constitue ni un bulletin d'impôt au sens du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, dite « *Abgabenordnung* » (AO) ni une décision au sens du paragraphe 237 AO. Concernant les deux bulletins d'impôt rectificatifs, le tribunal de dégager que les bulletins originaires étaient passés en force de chose décidée, faute de réclamation portée devant le directeur de l'administration des Contributions directes par l'intéressé. Pour le surplus, ce dernier n'aurait point rencontré les exigences du paragraphe 234 AO concernant les éléments redressés à travers le bulletin rectificatif.

C'est contre ce jugement du 7 juin 2006 que Monsieur XXX XXX a fait introduire une requête d'appel déposée au greffe de la Cour administrative le 18 juillet 2006 par Maître Gerry Osch, avocat à la Cour, et inscrite sous le numéro 21679C du rôle.

En fait, il est énoncé que le manque de diligence de MonsieurXXX trouverait son explication dans la faute exclusive de la gérante de fait de la société XXX s.à.r.l., Madame XXX XXX, sa sœur, devenue entre-temps associé unique et gérante de droit qui aurait dû, en sa qualité de comptable, confectionner et déposer les déclarations fiscales tant de ladite société que de l'appelant lui-même.

En droit, concernant la recevabilité du recours, l'appelant reproche aux premiers juges d'avoir fait une stricte application des principes posés par les « *articles* » 218 et 234 AO, alors que ces derniers comporteraient des exceptions dont il entend profiter. Ainsi, ce serait à tort que les premiers juges auraient considéré que le principe de l'autorité de la chose « *jugée* » des bulletins d'imposition non contestés dans les délais serait immuable. L'appelant de faire valoir sur base de l'« *article* » 222 AO le recours serait parfaitement recevable.

Ce serait précisément dans le cadre de l'alinéa 1<sup>er</sup> de « *l'article* » 222 AO que s'inscrirait le présent litige. C'est ainsi qu'après avoir découvert l'apathie de sa sœur et déposé les déclarations fiscales de la société XXX s.à.r.l. et les siennes propres en date du 14 juillet 2004 à travers la société Euro-Associates, que les bulletins rectificatifs lui auraient été adressés 15 jours plus tard le 28 juillet 2004. L'appelant de faire valoir que le dépôt des déclarations fiscales après l'édition des bulletins notifiés en 2003 sur taxation d'office devrait s'analyser en réclamation de sa part, suite à laquelle « *l'administration* » aurait choisi de réouvrir le dossier et de procéder

aux vérifications prévues par « l'article » 222 alinéa 1<sup>er</sup> AO, tout en avançant que l'« administration » accepterait de réexaminer sa situation fiscale dans sa globalité. L'appelant de retenir qu'« inexplicablement » et malgré l'obtention de toutes les informations nécessaires, l'« administration » n'aurait rectifié que certains postes de la déclaration, étonnamment les plus minimes, mais ne serait pas revenue sur la supposée distribution de bénéfices occultes ayant profité, d'après elle, à l'appelant actuel, ce que ce dernier estime être fondé sur aucune donnée objective du dossier.

Toujours sous ce premier volet d'argumentaire l'appelant de reprocher aux premiers juges d'avoir axé l'irrecevabilité du recours prononcée sur base du paragraphe 234 AO suivant une application restrictive de ce dernier.

En deuxième lieu, l'appelant de faire valoir que l'Etat et ses administrations constitueraient une entité « *une et indivisible* ». Ainsi, peu importerait à qui les déclarations sont transmises, l'obligation du contribuable serait réputée accomplie dès lors que les déclarations seraient adressées à un des services concernés. Ainsi, la concomitance entre le dépôt des déclarations et l'émission des bulletins rectificatifs serait patente en l'espèce. Ce serait de même à tort que les premiers juges auraient retenu sur base du paragraphe 218 AO que les bulletins rectificatifs n'auraient fait l'objet de modifications que dans la limite de la saisine sur renvoi de la part du bureau Sociétés Luxembourg 3 et qu'ils auraient retenu qu'il serait erroné de soutenir que le bureau d'imposition Luxembourg 9 aurait agi suite à la réception des déclarations d'impôt concernant les exercices 2000 et 2001, en sorte que la réclamation dirigée contre les bulletins rectificatifs n'aurait pas remis en cause l'imposition dans son intégralité.

En troisième lieu, l'appelant reproche aux premiers juges d'avoir opéré un distinguo que la loi ne prévoirait pas en retenant qu'une saisine du bureau d'imposition par le dépôt spontané de déclarations d'impôt plus d'une année après l'émission des bulletins originaux, intervenus suite à une taxation d'office, concrétisée par des bulletins coulés en force de chose décidée exécutés, ne serait prévue par aucune disposition légale en vigueur.

Suivant l'appelant, à suffisance de droit, les déclarations déposées après l'émission des bulletins d'impôt originaux auraient valu tant saisine du bureau d'imposition concerné que contestation de la quote-part initialement retenue.

Sur base des trois séries d'argumentaires présentés, l'appelant de conclure, par réformation du jugement entrepris, à la recevabilité de son « *recours en réformation, sinon en annulation* », déposé le 23 décembre 2005.

Quant au fond, l'appelant de demander à la Cour de, en ordre principal, évoquer l'affaire et de modifier, sinon voir ordonner la modification des bulletins attaqués en supprimant purement et simplement le poste concernant la distribution cachée de bénéfices. Subsidiairement, au cas où la Cour déciderait de ne point évoquer, l'appelant demande le renvoi de l'affaire devant le tribunal administratif autrement composé et sollicite encore la condamnation des « *intimés* », Etat du Grand-Duché de Luxembourg et directeur de l'administration des Contributions directes, aux frais et dépens des deux instances. Enfin, il est demandé à la Cour de donner acte « *aux appelantes* » qu'elles font pour le surplus valoir tous leurs moyens avancés en

première instance, de même qu'elles font valoir à l'appui de leur appel leurs pièces versées en première instance.

A travers son mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour le 16 octobre 2006, Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie Klein de relever en premier lieu que d'après la jurisprudence constante l'appel ne devrait pas être dirigé contre l'Etat, mais contre le jugement. La mise en cause du directeur des Contributions n'aurait aucun sens. Sous ce double rapport la requête d'appel serait « *fautive* ».

Par ailleurs, le représentant étatique d'indiquer que ni l'Etat ni le directeur des Contributions ne demeureraient ni n'auraient leurs bureaux aux adresses indiquées dans la requête d'appel.

Le délégué du Gouvernement de souligner ensuite que les bulletins d'impôt sur le revenu initiaux du 2 mai 2003 étaient passés en force de chose décidée à défaut de réclamation utilement introduite par l'appelant actuel. Les développements du tribunal à l'égard de l'autorité de la chose décidée mériteraient entière approbation et les critiques afférentes de l'appelant ne porteraient point.

Concernant la question de la recevabilité du recours, le délégué du Gouvernement d'estimer que l'appel ne serait manifestement pas fondé. Si des modifications par rapport aux bulletins d'impôt initiaux pouvaient être admises d'après la loi, elles seraient sous-tendues par des causes précises et dans les limites circonscrites par les dispositions légales afférentes.

Ainsi, le paragraphe 222 AO ne serait point applicable au dépôt des déclarations un an après la chose décidée, de même que le bureau d'imposition n'aurait nullement choisi de rouvrir le dossier après ce dépôt, mais n'aurait agi que sur renvoi conformément au paragraphe 218 alinéa 2 AO. L'affirmation que l'Etat, de même que l'administration des Contributions, seraient « *une et indivisible* » méconnaîtrait les dispositions de l'article 97 (3) 9 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif. Ainsi les données seraient nominatives et protégées par le secret fiscal (paragraphe 222 AO), de même que l'article 1<sup>er</sup> du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes ne serait point applicable en matière de contributions directes. Enfin, une coopération certaine du contribuable serait exigée dans un régime de déclaration contrôlée (paragraphe 205 AO).

Par ailleurs, le tribunal aurait fait entièrement justice à l'argument tiré de la concomitance en juillet 2004 du dépôt des déclarations et de l'émission des bulletins rectificatifs. Au plus tard depuis la modification du paragraphe 299 AO, il devrait être clair, suivant le délégué du Gouvernement, que la réclamation (*Anfechtung*) relèverait de la seule compétence du directeur en vue d'un réexamen intégral de l'imposition et ne laisserait au bureau d'imposition que le pouvoir de surseoir à l'exécution du bulletin attaqué. Dès lors, l'affirmation que le délai de forclusion dans lequel est enfermé la réclamation ne s'opposerait pas à une contestation tardive auprès du bureau d'imposition serait incompréhensible.

Enfin, le délégué du Gouvernement d'énoncer que l'affirmation de l'appelant suivant laquelle aucune disposition ne s'opposerait à ce que le bureau d'imposition puisse être

saisi par le dépôt de déclarations plus d'un an après l'émission de bulletins coulés en force de chose décidée et même mis en exécution forcée paraîtrait être en contradiction avec les développements que l'appelant consacre au principe de la chose décidée au niveau du premier volet de son moyen. L'appel n'étant manifestement pas fondé suivant le représentant étatique, ce dernier n'a pas entendu utile de s'attarder aux critiques dirigées contre le fond décidé par les bulletins initiaux du 2 mai 2003.

A travers son mémoire en réplique déposé au greffe de Cour administrative le 16 novembre 2006 par Maître Gerry Osch, Monsieur XXX XXX se rapporte d'abord à la sagesse de la Cour quant à la recevabilité du mémoire en réponse déposé par le délégué du Gouvernement. Par rapport aux critiques formulées par le représentant étatique concernant la recevabilité de l'appel, l'appelant de faire valoir que d'après les dispositions légales applicables, seule la mention du jugement dont appel serait requise dans l'acte d'appel et qu'aucune prescription légale ne prohiberait de diriger l'appel contre les parties que représente Monsieur le délégué du Gouvernement.

Au fond, en l'absence de dossier fiscal versé l'appelant conteste formellement les affirmations du délégué du Gouvernement suivant lesquelles les bulletins rectificatifs seraient intervenus sur renvoi du bureau d'imposition Sociétés Luxembourg 3. En l'absence de dossier fiscal, la Cour serait amenée à statuer en ne tenant compte que des éléments de fait établis en cause.

Plus loin, l'appelant se félicite de la prise de position du représentant étatique disant que la chose décidée du 2 mai 2003 n'était pas immuable et pouvait comporter des modifications ultérieures pourvu qu'elles ne soient pas prétexte à l'arbitraire.

L'appelant de faire valoir que l'arrêt du Conseil d'Etat (CE 6 janvier 1960, n° 5609), sur lequel il se base, serait beaucoup plus souple dans son argumentation que le délégué du Gouvernement et devrait dès lors l'emporter. Vu qu'il y aurait eu fait nouveau en le dépôt des déclarations de MonsieurXXX en juillet 2004, seul ce fait devrait l'emporter à défaut de renvoi du bureau Sociétés Luxembourg 3 valablement documenté.

L'appelant d'estimer que les premiers juges se seraient à tort laissés induire à supposer ce renvoi vérifié. Il donne encore à considérer que sur base du 4<sup>ème</sup> alinéa de « l'article » 222(1) AO il y aurait également lieu de déclarer le recours introduit recevable en ce que le mécanisme invoqué reposerait sur une erreur de droit de la part de l'administration. Celle-ci serait donnée en l'espèce dès lors qu'il y aurait eu rectification.

En troisième lieu l'appelant demande acte que « l'administration » ne conteste pas que la quote-part retenue serait tout à fait inique et ne reposerait sur rien de concret, tout comme en quatrième lieu il demande acte qu'il conteste tous les éléments en fait et en droit développés par « l'administration ».

Considérant que le 16 octobre ayant été un lundi, le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement fourni ce jour même, respecte le délai d'un mois prévu par l'article 46(1) de la loi modifiée du 21 juin 1999 précitée, compte tenu de la suspension des délais entre le 16 juillet et le 15 septembre prévue par le paragraphe (3) *in fine* du même article ;

Considérant que suivant les dispositions de l'article 3(2) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 précitée, appel peut être interjeté devant la Cour administrative contre des décisions du tribunal administratif connaissant comme juge du fond des recours en réformation dont les lois spéciales attribuent connaissance au tribunal, dont notamment les recours en matière fiscale basés sur le paragraphe 228 AO et l'article 8(3)1 de ladite loi modifiée du 7 novembre 1996, tel celui sous analyse en première instance ;

Considérant que l'appel étant dirigé contre le jugement de première instance, l'affirmation de l'appelant suivant laquelle son appel serait dirigé contre l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg et Monsieur le directeur de l'administration des Contributions directes est contraire aux prévisions légales ;

Considérant que dans la mesure où la requête d'appel suffit aux exigences de l'article 41(3) de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives en ce qu'elle indique clairement le jugement contre lequel appel est interjeté, les énonciations ci-avant redressées de la requête d'appel ne portent point à conséquence et ne sont pas de nature à affecter la recevabilité de l'appel, faute de grief par ailleurs vérifié dans le chef de la partie intimée ;

Considérant qu'il convient simplement de préciser que l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, partie publique seule munie en l'occurrence de la personnalité juridique, revêt la qualité de partie intimée en appel, tandis que le recours de première instance était essentiellement dirigé contre les deux bulletins d'impôt sur le revenu rectificatifs émis par le bureau d'imposition Luxembourg 9 de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes, lequel bureau est dès lors à considérer comme auteur des décisions déferées au fond, compte tenu des attributions afférentes lui conférées par la loi ;

Considérant que si sous le point de vue de l'existence d'une personne de droit, ni les administrations étatiques, dont plus particulièrement l'administration des Contributions directes, ni leurs sous-structures respectives, ne revêtent la personnalité juridique, seul l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg disposant sous cet aspect de la personnalité morale, il n'en reste pas moins que d'après des prévisions légales spécifiques certaines de ces sous-structures revêtent des attributions précises définies par la loi et sont appelées à exercer les prérogatives y afférentes dans les conditions légales posées ;

Que c'est ainsi que plus particulièrement les bureaux d'imposition ont vu confirmer leurs attributions à travers l'alinéa 3 du point 9 de l'article 97(3) de la loi du 7 novembre 1996 précitée ;

Qu'ainsi encore les bulletins rectificatifs, pas plus que les bulletins initiaux n'ont été émis « *par l'administration des Contributions directes* », mais plus précisément par le bureau d'imposition qui se trouve à leur origine ;

Considérant que la Cour tient encore à préciser que l'appelant n'ayant point relevé appel contre le volet du premier jugement ayant déclaré son recours irrecevable en

tant que dirigé contre le décompte du 28 juillet 2004, il n'y a pas lieu pour la juridiction d'appel d'y statuer plus en avant ;

Considérant que l'appelant demandant en appel à la Cour de constater la recevabilité de son « *recours en réformation, sinon en annulation* » force est à la juridiction d'appel de constater qu'en première instance le demandeur XXX XXX avait effectivement conclu en ordre subsidiaire à l'annulation des deux bulletins rectificatifs critiqués, ainsi que du décompte émis le même jour, sans que les premiers juges n'aient toisé ce volet, l'appelant se bornant actuellement à énoncer qu'il avait agi de la sorte sans critiquer autrement les premiers juges de ne pas avoir toisé son recours subsidiaire en annulation ;

Considérant que la Cour est saisie dans les limites des prétentions de l'appelant concrétisées à travers les moyens invoqués dans la requête d'appel (CA 6 avril 2006 (20736C) ; CA 11 mai 2006 (20937C)) ;

Considérant que l'appelant se limitant à signaler sans autrement critiquer le fait que le jugement entrepris n'a point statué par rapport à son recours en annulation, il n'appartient pas à la Cour d'y statuer plus en avant, sauf à faire remarquer qu'il est patent que sur base du paragraphe 228 AO et de l'article 8(3)1 de la loi modifiée du 7 novembre 1996, les juridictions de l'ordre administratif sont compétentes pour connaître du recours en réformation, de sorte que le recours en annulation aurait été appelé à encourir en toute occurrence l'irrecevabilité ;

Considérant que l'appel ayant pour le surplus été introduit suivant les formes et délai prévus par la loi, il est recevable ;

Considérant que préliminairement au fond, il convient de mettre en avant que des contestations globales, sinon générales non autrement circonstanciées ne sauraient être accueillies comme telles par la Cour pour ne point répondre aux exigences de précision en fait et en droit requises de la part d'un argumentaire valablement fourni en instance d'appel ;

Qu'ainsi la Cour ne saurait tenir compte des contestations formulées par l'appelant à travers son mémoire en réplique en ce qu'il demande acte qu'il « *conteste tous les éléments en fait et en droit développés par l'administration* » ;

Considérant que les moyens d'appel formulés relativement à la requête introductive de première instance, quoiqu'ayant trait à des questions de recevabilité, relèvent cependant du fond de l'appel à l'appui duquel ils tendent ;

Considérant qu'il est constant, également en la présente instance d'appel, que les bulletins d'impôt initiaux du 2 mai 2003, établis sur taxation d'office, n'ont pas été soumis à une réclamation du contribuable concerné, l'appelant actuel, de sorte à être coulés en force de chose décidée ;

Considérant que le litige actuellement dévolu à la Cour se limite, à travers les moyens d'appel proposés, au recours en réformation dirigé contre les deux bulletins rectificatifs du 28 juillet 2004 ;

Concernant qu'un acte administratif fait *a priori* foi d'après le contenu qu'il revêt et il appartient à l'administré d'établir que ce contenu est contraire à la réalité en fait, sinon à telle règle de droit applicable ;

Considérant que les deux bulletins déferés au fond, d'après leur contenu-même, sont intervenus sur renvoi du bureau d'imposition Sociétés Luxembourg 3, tandis que parallèlement, deux semaines avant leur notification le 28 juillet 2004, les déclarations d'impôt pour les années 2000 et 2001 avaient été de fait déposées sur initiative de Monsieur XXX XXX concernant à la fois la s.à r.l. XXX et son imposition sur le revenu à titre personnel ;

Considérant que c'est à bon droit que les premiers juges se sont placés, pour le toisement des moyens leur proposés, dans le cadre des dispositions des paragraphes 234, 222 et 218 AO ;

Considérant que compte tenu de leur origine, les dispositions de la loi générale des impôts (AO) s'énoncent comme paragraphes et non point comme articles ;

Considérant que le paragraphe 234 AO dispose que « *bei Steuerbescheiden, die frühere Steuerbescheide ändern, z.B. in den Fällen des § 92 Absatz 3, und der §§ 94, 222 und 225, ist der neue Bescheid selbstständig anfechtbar, soweit die Aenderung reicht* » ;

Considérant que c'est pour les justes motifs que la Cour adopte que les premiers juges ont retenu que le recours de MonsieurXXX était *a priori* admissible en tant que dirigé contre les bulletins rectificatifs du 28 juillet 2004 sur base du paragraphe 234 AO, tout comme ils ont justement dégagé de cette disposition légale que le recours contre le bulletin rectificatif y prévu n'est recevable que dans la mesure des modifications portées par le bulletin rectificatif (« *soweit die Aenderung reicht* ») ;

Considérant que l'autorité de chose décidée attachée à un bulletin d'imposition devenu définitif, notamment à défaut de réclamation dirigée contre lui dans le délai légal, constitue le principe, tandis que les conditions de modification de ce bulletin prévues par la loi sont l'exception, les dispositions d'exception étant d'application stricte ;

Considérant que de la sorte le recours dirigé contre un bulletin rectificatif, tel que prévu par le paragraphe 234 AO, n'est admissible que dans la mesure des modifications y arrêtées (« *soweit de Aenderung reicht* »), cette dernière disposition appelant une application stricte telle qu'opérée à juste titre par les premiers juges ;

Considérant qu'il est patent que l'appelant ayant laissé devenir définitives, de son fait direct ou indirect, les impositions du 2 mai 2003, intervenues sur taxation d'office, apparaît comme essayant actuellement de repêcher son loupé et de redresser la situation compte tenu des déclarations fiscales par lui déposées sur le tard en tentant d'accréditer devant les juridictions de l'ordre administratif une thèse d'application extensive des exceptions prévues par la loi par rapport à l'autorité de la chose décidée y principalement ancrée ;



Considérant que si la démarche de l'appelant est parfaitement retraceable d'un point de vue pratique, néanmoins convient-il de suivre les règles juridiques applicables suivant les principes élémentaires et la systématique y inhérente les sous-tendant, dont essentiellement l'autorité de la chose décidée face aux exceptions prévues par la loi, lesquelles, sur base des mêmes principes, sont d'application stricte ;

Considérant que l'appelant estime que la recevabilité de son recours originaire est vérifiée sur base du paragraphe 222, alinéa premier AO lequel dispose que : « *Hat bei Steuern, bei denen die Verjährungsfrist mehr als ein Jahr beträgt, das Finanzamt nach Prüfung des Sachverhalts einen besonderen, im Gesetz selber vorgesehenen schriftlichen Bescheid (Steuerbescheid, Steuermessbescheid, Freistellungsbescheid oder Feststellungsbescheid) erteilt, so findet, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, eine Aenderung des Bescheids (eine Berichtigungsveranlagung oder eine Berichtigungsfeststellung) nur statt : 1. Wenn neue Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die eine höhere Veranlagung rechtfertigen, und die Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen ist; 2. Wenn durch eine Betriebsprüfung vor dem Ablauf der Verjährungsfrist neue Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die eine niedrigere Veranlagung rechtfertigen ...; 4. Wenn bei einer Nachprüfung durch die Aufsichtsbehörde vor dem Ablauf der Verjährungsfrist Fehler aufgedeckt werden, deren Berichtigung eine niedrigere Veranlagung rechtfertigt* » ;

Considérant que les dispositions du paragraphe 222 AO constituant une exception à l'autorité de chose décidée des bulletins d'imposition par rapport auxquels elles sont appelées à opérer et sont dès lors à ce titre d'application stricte ;

Considérant que force est à la Cour de retenir qu'il n'y a pas lieu de pousser plus loin l'analyse de l'existence de « *neue Tatsachen oder Beweismittel* » telle qu'alléguée par l'appelant relativement notamment aux déclarations fiscales déposées en juillet 2004, étant donné que l'hypothèse du point 1 du paragraphe 222(1) AO est celle non vérifiée en l'espèce, sinon non souhaitée par l'appelant où ces faits et moyens de preuve nouveaux entraînent « *eine höhere Veranlagung* », une cote d'impôt supérieure à celle retenue par le bulletin d'imposition initial ;

Considérant que si sous le point 2 du même paragraphe 222(1) AO, les faits et moyens de preuve y énoncés sont certes de nature à dégager une cote d'impôt inférieure, il n'en reste pas moins que l'hypothèse de ce point est distinctement circonscrite en ce qu'elle vise « *eine Betriebsprüfung* » et qu'en l'espèce pareille révision ou vérification approfondie de la comptabilité de l'entreprise au sens du paragraphe 222 AO laisse d'être établie en fait ;

Considérant que suivant son mémoire en réplique l'appelant s'empare également du point 4 du même paragraphe 222(1) AO pour soutenir que son recours en réformation aurait dû être déclaré recevable, tout en invoquant globalement que l'existence même d'un bulletin rectificatif serait révélatrice de « *Fehler* » antérieurement commis ;

Considérant qu'ici encore l'appelant omet de se placer dans le cadre précis prévu par le point 4 dudit paragraphe 222(1) AO, d'application stricte comme ceux qui le précèdent, en ce que l'hypothèse y distinctement prévue d'une « *Nachprüfung durch die Aufsichtsbehörde* » ne se trouve point établie, pas plus que l'existence d'un

« *Fehler* » au sens dudit paragraphe, étant patent que toute rectification opérée ne saurait être révélatrice de pareil élément fautif ;

Qu'en l'occurrence le renvoi opéré par le bureau Sociétés Luxembourg 3, ayant justifié les bulletins rectificatifs actuellement déferés au fond, s'analyse, à défaut d'autres éléments plus pertinents établis par l'appelant qui aurait qualité à les invoquer, comme un simple fait nouveau, non entaché du qualificatif fautif, seul de nature à le voir rentrer sous la prévision de « *Fehler* » au sens du texte légal sous analyse ;

Considérant que les hypothèses avancées par l'appelant tirées des points 1, 2 et 4 du paragraphe 222(1) AO n'étant point vérifiées en l'espèce, il devient oiseux pour la Cour de pousser plus loin l'analyse des éléments complémentaires proposés par l'appelant concernant la question de savoir si le bureau d'imposition avait, sur les déclarations déposées en juillet 2004, pris l'initiative de redresser les bulletins d'imposition initiaux du 3 mai 2003, au-delà du seul renvoi de la part du bureau Sociétés Luxembourg 3 formellement et effectivement pris en compte à travers ces bulletins rectificatifs ;

Considérant que d'un autre côté la modification opérée à travers les bulletins rectificatifs sur renvoi du bureau Sociétés Luxembourg 3 s'inscrit de façon valable dans les prévisions du paragraphe 218(3) AO, ainsi que l'ont retenu à juste titre les premiers juges ;

Considérant que si dans un régime de déclaration contrôlée, tel celui prévu par le paragraphe 205 AO, il aurait appartenu à l'appelant de déposer les déclarations manquantes du moins avant que les bulletins d'imposition initiaux intervenus sur taxation d'office ne fussent devenus définitifs, aucun droit de révision de sa situation fiscale afférente n'appartient au contribuable peu coopérateur en temps utile, en dehors des exceptions légales prévues par rapport à l'autorité de chose décidée revêtue par les bulletins non réclamés dans le délai légal ;

Considérant que les premiers juges sont dès lors encore à confirmer en ce qu'ils ont retenu l'absence d'obligation du bureau d'imposition compétent pour procéder à une modification globale des bulletins d'imposition définitifs des années 2000 et 2001 sur base des déclarations tardives de l'appelant, tout en reconnaissant que les bulletins rectificatifs déferés au fond se cantonnaient à la prise en compte du renvoi opéré sur pied du paragraphe 218(3) AO ;

Considérant que la thèse de l'appelant suivant laquelle les déclarations, sur le tard, contraires à des bulletins d'imposition définitifs intervenus sur taxation d'office, devraient valoir contestation et opérer saisine directe du bureau d'imposition compétent pour voir revoir la situation globale fiscale du contribuable concerné pour les années en question a de même été rejetée à juste titre par les premiers juges, compte tenu des développements qui précèdent concernant l'autorité de chose décidée revêtue en principe par les bulletins initiaux et les cas de figure d'exception non vérifiés en l'espèce pour porter réouverture de certains aspects de ces bulletins suivant les prévisions légales précises et exceptionnelles afférentes ;

Considérant que les premiers juges n'ont pas non plus opéré un *distinguo* non prévu par la loi en décidant que pareille « *contestation* » n'était prévue par aucune disposition légale en vigueur, alors que tout simplement ils ont formulé d'une manière autre les principes ci-avant dégagés de l'autorité de la chose décidée revêtue par un bulletin d'imposition en principe définitif après expiration du délai de réclamation y relatif ;

Que les premiers juges n'ayant point introduit de distinction afférente, le principe invoqué « *ubi lex non distinguit ...* » ne saurait porter sur le point précis invoqué par l'appelant, encore que ce principe soit applicable également en matière fiscale dans la mesure et à concurrence des lois régissant cette matière ;

Considérant qu'il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel n'est fondé en aucun de ses moyens proposés par rapport à l'irrecevabilité du recours en réformation retenue par les premiers juges, en sorte que l'appel est à déclarer non justifié et l'appelant à en débouter ;

Qu'il convient dès lors de confirmer le jugement entrepris en ce qu'il a déclaré le recours en réformation irrecevable ;

Considérant qu'en tant que seule partie intimée, l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg soit susceptible d'être condamné aux dépens, eût-il succombé dans ses moyens, force est à la Cour, compte tenu de l'issue du litige, de condamner l'appelant aux dépens d'appel, son appel n'étant point justifié.

**Par ces motifs,**

la Cour administrative, statuant contradictoirement ;

déclare l'appel recevable ;

au fond le dit non justifié ;

partant en déboute l'appelant ;

**confirme** le jugement entrepris ;

condamne l'appelant aux dépens d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par :

Jean Mathias Goerens, vice-président,  
Francis Delaporte, premier conseiller, rapporteur,  
Henri Campill, conseiller,

et lu par le vice-président en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en-tête, en présence du greffier en chef de la Cour Erny May.

le greffier en chef

le vice-président